

経済と経営 31-4 (2001. 3)

〈論 文〉

会 計 理 論 の 形 成 (6)
—— リトルトンの所説を中心として〔A〕 ——

成 瀬 継 男

目次

- 一 理論とは何か
- 二 理論の用具
- 三 理論の効用

一 理論とは何か

まず最初に、リトルトンの所説とは何であろうか。リトルトンの所説とは、主に、A.C. Littleton の「Structure of Accounting Theory」⁽¹⁾における第2部の「理論の本質」のなかで論述されているものである。第2部は、第1部の「会計の本質」とは異なり、主に理論の本質や認識について、リトルトンの考え方や思想が体系的に明らかにされている。リトルトンの学問的業績は、1933年に刊行された「Accounting Evolution to 1900」と、1940年にペイトンとの共著「An Introduction to Corporate Accounting standards」と、1953年に発行された、この著「Structure of Accounting Theory」と、1961年に刊行されたジンマーマンとの共著「Accounting Theory: Continuty and Change」などがあり、その他多数の学術論文がある。リトルトン学説の本質

は、会計の基本目的として、利益決定をあげ、そしてその手段として歴史的
原価をとり入れていることである。また、取得原価のもとに費用・収益の対
応プロセスと、その費用配分論を理論的に体系化したことである。そして、
費用配分の会計手続の 1 つとして減価償却費なども組み込まれ、現在のフ
レームワークの基本が形成せしめられたことなどである。それゆえに、リト
ルトン学説の基調は原価主義会計にあり、と認識できるのである。

リトルトンの著書は、いずれも精緻で、体系的・包括的であり、そして首
尾一貫していることなどが特徴である。また、リトルトンは専門用語やその
定義に対しては、細心の注意を払い、努力を惜しまなかったことである。そ
れゆえに、リトルトンの学説はいづれもベーシックであり、明確で帰納的で
ある、といわれている。つまり、論理的に一貫化され、整合化され、相互の
関連性が十分に配慮されたており、その論理プロセスは強い説得力をもつこ
とになるのである。そして、その考え方の背景には社会科学に対する視野の
広い見識と鋭い分析力などが存在しているのである。これらのことは会計に
対する深い造詣にもとづくものと考えられるのである。

リトルトンは、1886 年にイリノイ州で生まれ、イリノイ大学を卒業し、そ
の後イリノイ大学で教鞭をとりながらアメリカを代表する会計学者として名
声を博し、1974 年に没している。つまり、20 世紀前半から中期以降にかけて
活躍し、会計学の発展に大きな貢献をしたのである。その考え方の基本は、
経験や慣習を基礎におきながら、帰納的な方法によって導き出された論理を
もとに、理論の構造を展開してきたことである。そして、その結果、前述の
歴史的な原価概念や費用・収益対応概念による利益決定論などが生成され、思
索され、理論化されたのである。さらに、リトルトン会計学のもう 1 つの特
徴は、会計理論を歴史的な意味合のなかで捉えているということである。

そこで、リトルトン会計の特徴は、具体的にどのようなものであろうか。
筆者は次の 10 項目をあげてみたい。(1)会計は、有用なものでなければならない。
(2)会計は、慣習を土台にしたものでなければならない。(3)会計は、帰納

的なものでなければならない。(4)会計は、実用的なものでなければならない。(5)会計は、歴史的なプロセスを通して捉えなければならない。(6)会計は、経験から蒸留されたものでなければならない。(7)理論の本質は理論の用具によって説明されなければならない。(8)理論の効用は会計理念や基礎概念を効果的かつ簡潔に記述することである。(9)会計実務は会計行為であり、会計理論は論理であり、解釈である。(10)会計理論と会計実務は相互補完の関係にななければならない。

では、理論 (Theory) とは何であろうか。このことは、大きなコンセプトに属するものなので、種々な考え方が可能になろう。例えば、理論は概念の体系的な増殖装置であるとか、精神活動の論理プロセスであるとか、また法則性の一貫した体系化であるとか、さらに仮説概念の推論的な演繹化などと、捉えることができる。これらのことは、それぞれの状況に適合すれば、理論形成の正当な在り方、方法、認識として受け入れることができよう。しかしながら、社会科学のなかでも個別経済という特殊なコンセプトをもつ会計理論においては、アメリカなどではプラグマティックで有用な論理が要請されることになるのである。つまり、実務も重視されることにつながるのである。

そこで、リトルトンはこの著の冒頭で、「会計理論と会計実務は不可分の関係にあるものであるから、両者とも独自に存在することはできない。実務を完全に理解するためには理論の理解をも必要とする。また、会計理論の有機的構造を理解するためには会計職能として存在する全体的なもの、およびその関連分野についてのあるものを知る必要がある。」⁽²⁾ と、会計の特殊性に鑑み理論と実務の関係を明らかにしている。なお、「あるもの」とは、会計の歴史における役割や、会計と他の諸分野との関係を明らかにすることである。

また、リトルトンはジンマーマンとの共著のなかで、「会計理論は、それが会計行為を説明しかつそれに正当性を与えるものであるから、有用性という測定尺度を許容しなくてはならない。理論は、それが経験についての思考から起こってくるという理由そのことのために、有用性をもつ。観念 (理論お

よび方針)は、たとえそれらが慣習によって指図されているようであっても、行為の背後にあるのだから、我々は数値や手続と同じように会計観念を作り上げる能力を必要とする。」⁽³⁾ と、理論と行為、経験、観念などのかかわり合いについて論証している。

そこで、他の多くの会計専門家は、会計理論や会計実務および両者の関係について、どのような考え方をもっているのでしょうか、みてみよう。例えば、S.C. ユーは「理論は、論理的に首尾一貫し、かつそのうち若干のものについては検定、検証、もしくは確証がなされてきた一組の命題によって表される。人間の経験に由来する理論が、論争の余地がないほどに説明されることが確実になることはありえない、といわなければならない。ある特定の理論は、より良い理論がないために、有効あるいは妥当であると承認されている。そのうえ、ある分野で競合する理論が存在することもすくなくない。所与の理論に完全な確実性が欠けていることは、人間の知識が常に蓋然的であることを意味する。」⁽⁴⁾ と、理論の不確実性について論究している。

また、ヘンドリクセンは「理論が会計に適用される場合、そのもっとも適切な定義によれば、おそらく理論とは『ある研究分野における一般理論の体系を構成する仮説的・概念的、および実用主義的な、首尾一貫した一組の原則』を意味するであろう。かくして、会計理論はつぎのような一組の広範囲の原則という形式における論理的推論として定義されるであろう。すなわち、ここにいう原則とは、(1)それによって会計実践が検討されうる一般理論を提供する原則、および、新たな会計実践および手続の発展を促す原則である。」⁽⁵⁾ と、ASOBAT の定義を引用して論証している。

では、ASOBAT とは何であろうか。1966 年に AAA より発表された「A Statement of Basic Accounting Theory」の頭文字のことである。この著の冒頭で「われわれは理論を仮説的、概念的および実用主義的な諸原理が首尾一貫性をもって結合したものであり、かつ、ある研究領域に対して一般的見解を形作っているものである、と定義する。」⁽⁶⁾ と、規定されている。理論

を仮說的にという意味は、会計命題を規範的に設定し、その論理の演繹的な認識から導き出される推論的プロセスと、そのプロセスの正当性を検証することにあるのである。

理論を概念的にという意味は、多くの経済・経営現象のなかから、会計事象と認識されうるものを識別して、それらを各種の会計手続・会計処理などによって測定し、会計数値を確定することである。ここに、会計理論が概念的に帰納されることになるのである。理論を実用主義的にという意味は、会計機能が有用な情報を多くの企業の利害関係者に提供する、ということに関連づけられよう。つまり、会計情報は提供する前に必然的に、作成・表示さなければならないものである。この作成・表示のプロセスの中で有用で合理的な実用主義が機能することになるのである。

視点を変えると、ベッドフォードは「会計学は技法的かつ実質的な知識体系をもつ学問である。その技法は、データを測定し、伝達する技術的諸手段から構成される。会計学の技法に含められるものとしては、複式簿記のメカニズム、報告様式、ある種の図表やグラフおよびその他各種の測定と伝達の技法がある。……会計にとって技法と実質はそれぞれ切り離されたものではない。なぜならば、会計学ではその技法はその実質が制約をうけ、また実質は技法の制約をうけるからである。実質と技法をそれぞれ切り離して研究することは可能であるが、会計学の発展のためには二つの側面のバランスのとれた発展が必要である。」⁽⁷⁾と、技法（実務・実践）と実質（理論）の不可分を論証している。

この点、リトルトンも「会計理論と会計実務の相互依存関係は、音楽における旋律とハーモニーの間に存する相関関係を暗示する。妥当な理論に基礎をもたない実務は、旋律のない伴奏部と同様であり、実行可能ではあるが好ましくないものである。実際的应用をともしない理論は、伴奏部のない旋律と同様、それ自身は満足なものでありうるが、不完全であることは明瞭である。旋律はハーモニー的考慮によって調整され、ハーモニーは旋律的考慮

によって調整されるのと全く同様に、理論と実務は理論的および実務的考慮によって調整される。」⁽⁸⁾と、巧みな比喻で論証している。

すなわち、理論と実務は相互補完によって発展していかなければならないものである。理論も完全なもののみではなく、ときには不完全なものも多々存在する。反対に、実務も不完全なものばかりではなく適切な実務も多々存在する。適切な実務とは、事実に適合する有用な技術性、および秩序的な会計行為の関連性などに依存することが多い。また、実務は技術的に手続、各種の経験、歴史的に蓄積された慣習などによって体系的に裏付けられたものである。これらの実務は、一般的に妥当な理論の上に成り立っているのである。

しかしながら、会計思想の根底には理論の整合性よりも、計算の確実性をより優先させる思考方法が潜在している場合がある。すなわち、会計には常に実務・実践がその背景に存在しており、それらによって会計が、社会的制度として確立されていることに起因するからである。そのため、実務・実践は理論の論理性よりも、計算の確実性を常に重視する傾向が生じる。ここに会計における理論性と実践との葛藤が顕在化されることになるのである。

次に、会計目的に対し、リトルトンとペイトンとの共著において、「会計の目的は、企業に関する財務上の資料を経営者、出資者がおよび公衆の要請にかなうように蒐集編成して提示することにある。」⁽⁹⁾と、きわめてオーソドックスに定義している。

また、AICPA では「財務会計と財務諸表の基本目的は、財務諸表の利用者（特に所有主と債権者）が、経済的意思決定を行う上に有用な、企業に関する計数的情報を提供することである。この目的の中には、経営者が管理責任やその他の経営者責任を果たす上で示した手腕を評価することも含まれている。これら諸目的の体系のうちにおいて、財務会計と財務諸表には、(1)財務会計情報の適切な内容を決定し（一般目的）、(2)財務会計情報を有効ならしめる特性を指摘する（質的目的）数多くの目的を有するものである。これらの

目的は、一般に認められた会計原則を評価し、改善する手掛りを与えてくれる。」⁽¹⁰⁾と、規定している。

つまり、財務諸表の基本目的は、経済的意思決定に役立つ情報を提供することである。だが、この目的を達成するためには、財務諸表を計数的情報のみに限定してはならないのである。財務諸表の役割は、あくまで有用な情報を抽出することに求められなければならない。すなわち、財務諸表は会計記録や会計報告そのものに基盤をおくのではなく、会計目的に立脚した有用な情報の提供におかなければならない。このことは、企業の経営活動が、より複雑化し多様化しているため、企業の利害関係者は、より有用な財務情報を求めることになるからである。

また、FASB では、財務諸表の基本目的として「一財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類似する意思決定を行うにあたって有用な情報を提供しなければならない。情報は、経営および経済活動を正しく理解し、また適度な注意を払ってその情報を研究しようとするものにとって理解できるものでなければならない。」⁽¹¹⁾と、規定している。つまり、財務報告も、報告することそれ自体が目的ではなく、企業経営における意思決定を行うために有用な情報の提供を目的とすることになる。すなわち、AICPA も FASB もともに、財務会計の終着点である財務報告の目的は、意思決定における有用な情報の提供ということになるのである。

そして、さらに具体的に「一財務諸表は、現在および将来の投資家、債権者その他の情報利用者が配当または利息により将来受領する現金見込額、その時期およびその不確実性ならびに有価証券または債権の譲渡、途中償還または満期による現金受領額をあらかじめ評価するのに役立つ情報を提供しなければならない。投資者および債権者のキャッシュ・フローは、企業のキャッシュ・フローと関連しているので、財務報告は、投資者、債権者その他の情報利用者が当該企業への正味キャッシュ・フローの見込額、その時期およびそ

の不確実をあらかじめ評価するのに役立つ情報を提供しなければならない。」⁽¹²⁾ と、不確実性をあらかじめ予測するために役立つ情報の提供を要請している。

会計の本質については、マテシッチによると、「会計の本質は、その歴史的背景を勘案して考察するとき、もっとも明らかにされうる。したがって、われわれは、この分野の歴史的進化の側面や他の経済科学 (economic sciences) との関連性についても、配慮を怠らないでゆきたいと思っている。しかし、何といても、この研究の主な目的は、現存する多様な会計システムを包摂しうるような一般的な基礎を構築して、微視的会計学 (micro-accounting) と巨視的会計学 (macro-accounting) とを総合することにある。……抽象化によってのみ、われわれは知性の限界に挑戦することができ、また、特殊性の棄却によってのみ、われわれは普遍的なものの創造や、本質的なものの抽出ができるのである。」⁽¹³⁾ と、論証している。つまり、微視的会計学と巨視的会計学とを総合し、抽象化することによって普遍的な会計を創造しようと試みているのである。

次に、会計の性格について、例えば、G.O. メイは「財務会計は、主として歴史的性格のものであり、現在と将来とに影響する決定が過去の光に照らして行われるために、事業の財務的経験の本質を抽出して示すことをそのもっとも重要な機能とすると、現在では一般に認められている。会計のルールが論理よりもむしろ経験の産物であることは、法律のルールにおけるよりも、いっそう顕著である。」⁽¹⁴⁾ と、会計は歴史的、経験的なものであることを論証している。会計において、この視点は重要な指摘である。

すなわち、メイは会計の性格を、その書名にも付したように経験の蒸留 (Distillation of Experience) と認識しているのである。つまり会計は、その性格のゆえに歴史的なプロセスの中でその時代や社会に必要な技術として発達したものと認識している。しかしながら、会計を構築する各種の手続・方法が客観的・体系的であるか否か、あるいは公正・妥当であるか否かは、

歴史的な経験の蒸留の段階によって異なってくる。また、会計が高度な技術性を持つか否かは、経験の蓄積の度合いによって異なるのである。

また、わが国において企業会計原則が設定されたのが昭和 24 年であるが、その「設定について」のなかで、「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」と、その性格が規定づけられている。実務の中に慣習として発達したものは会計慣習であり、多年の会計経験や会計実践が集約されたものである。他方、一般に公正妥当と認められたものは会計認識から推論された理論規範といえよう。つまり、一方では多年の会計実務、実践から集約され、社会的に合意された会計慣習が土台となり、他方において、会計認識に理論的アプローチを加味することによって企業会計原則が形成されているのである。

そして、会計のゴールは、企業会計原則の尊重のもとに財務諸表の作成と表示およびその提供にあると、いわれている。では、財務諸表とは何であろうか。財務諸表 (Financial Statement) は、企業の利害関係者に企業の経営成績や財政状態などを提供する組織的な会計報告書である。そのため、財務諸表の作成・表示過程においては、合理的な資料に基づき検証可能な計算方法によって、企業の利害関係者に企業の状況に関する判断を誤らせないように提示しなければならない。しかるに、財務諸表は「記録と慣習と判断との総合的な表現である」とか、「客観的事実の表示ではなく、企業の意見表示である」といわれるように、会計事実の真実な表示ではなく、そこには記録的事実と慣習的方法と主観的判断とが内包されているのである。

では、なに故に、このような会計事象が起こり得るのであるだろうか。このことは、会計固有の性格や各種の計算構造に起因するものであろう。なぜなら、会計は簿記上の取引を記録計算するのみではなく、各種の会計手続や会計処理を選択適用し、慣習的方法なども重視しながら、部分的には企業の判断に基づいて財務諸表が作成されるからである。したがって、財務諸表に表示さ

れる金額は、厳密に解釈すると、経営成績と財政状態の近似値にすぎないということになるのである。

それゆえに、財務諸表には自然科学におけるように絶対的な真実性は求められないことになろう。つまり、財務諸表に表示された数字は、企業が一般に認められた会計基準に基づいて会計活動を行った結果の近似値の表現にすぎないからである。これを是正するためには、会計における客観性の強化が強く要請されるのである。そのため、会計の客観性には公平性、真実性、妥当性あるいは普遍性などの概念が内在されていなければならない。また、こうした諸概念によって、種々な会計上の問題を検証し、究明し、解釈していかなければならない。このことによって、会計上の判断が主観的なものから、普遍的なものへと総合的に高度化されていくことになるのである。

アンソニーは「どんな概念フレームワークも現実世界について著者が描く前提にもとづいているものである。このフレームワークでは、いくつかの前提が明確に述べられ、そして概念と前提との関係が明らかにされる。前提は最善の利用可能な証拠にもとづいた記述的な文書で表されている。概念は、このフレームワークでは、規範的文言で表されている。すなわち、それらは財務諸表情報がどうあるべきかを述べる。概念は前提から演繹される。概念は前提とも概念相互間でも首尾一貫したものでなければならない。」⁽¹⁵⁾と、概念フレームワークの重要性を強調している。つまり、概念フレームワークは、会計において憲法に相当するものである。そして、会計のあらゆる基本価値を要約し、表現するものである。そのため、概念フレームワークを研究することは、会計そのものを研究することになるのである。

チェンバースは「会計学の研究の中身は、一般に会計の方法と規制についての研究と解されている。もちろん、方法および規制についての知識が有用であることはいうまでもない。しかし、方法と規制の記述は会計についての記述ではない。方法と規制の記述は、現に実践に移され、あるいは実践に移すよう薦められている会計を構成するものである。そういう性格および機能

についての理解が得られるわけのものではない。なるほど規制を学ぶことによって、技能を身につけることはできる。しかし、理解を欠いた技能は、潜在的に危険な要素をはらんでいる。」⁽¹⁶⁾と、論証している。技能や技術あるいは実務・実践は、歴史的なプロセスの中で獲得されたものが多いが、その中でも理論の裏付けによって確立され、サポートされたものでなければならないのである。

そして、チェンバースは「ある理論を確立しようとする場合、すなわち、ある理論を認めさせようと図る場合には、できるだけ最高度に厳密な検査を受けることになる。可能な場合には、厳密な実験装置を用意してその理論を極限状態での検査にかけることもできる。しかし、このような極限的な実験であっても決定的なものではない。なぜなら、この実験も、個々の実験操作はなんらかの理論に立脚しており、それらの理論のすべてが承認されていることを必要とする。……もっとも確証と厳密な実験を繰り返すことで、他の理論とは相対的な意味においてではあるけれども、切り離れた理論群の検査に十分に役立つ。」⁽¹⁷⁾と、論じている。

会計においては、実験的な方法や証明された定理などは存在し得ないのであるから、自然科学のように実験によって確認することはできない。しかしながら、各種の会計研究の方法論、例えば、帰納的方法や実証的方法などによって、理論形成のアプローチや、そのプロセスなどを明らかにすることはできるのである。また、実験結果を検査する際に、演繹的な方法によって検査を進める場合がある。この方法は、まず会計命題を設定し、それを演繹的に帰納させることによって、ある理念なり仮説などを抽出し、そのエッセンスを「論理」として温めることになる。この論理が実験結果と合致したならば、それは「理論」として認められることになる。この演繹プロセスと概念フレームワークが会計の枠組を規定し、高度な理論を形成する基礎になるのである。

では、概念フレームワークとは何であろうか。例えば、FASB では「概念

的枠組は、一貫した諸基準をもたらすことができ、かつ財務会計および財務諸表の性質、機能および限界を規定する、相互に関連した目的と基本概念（Fundamentales）の脈絡ある体系、すなわち一種の「憲法」である。目的の方は、会計のめざす目標を明らかにするのに対して、基本概念の方は、会計の根底にある概念、つまり、報告されるべき事象の選択、その事象の測定、さらにはその測定の結果を要約して利害関係者に伝達する手段を導き出す概念である。」⁽¹⁸⁾と、規定する。つまり、概念フレームワークは、会計においては憲法に相当するものである。そして、会計のあらゆる基本価値を要約し、表現することになる。したがって、概念フレームワークを研究することは、会計そのものを研究することにつながるのである。

ラッドは会計の任務について、「会計の重要な任務は、経営者集団の外部にいる正当な利害関係者に、その会社の現況と将来の発展に関する情報を提供することである。この任務は、典型的には株主が利用する年次財務諸表に示されるような“経営者の管理状況についての報告された結果が正当なものであるかどうかを独自に判断すること”であると主張されている。“公正妥当に表示された財務諸表は、財務取引の信頼できる記録と要約からだけでなく、一般に認められた会計原則を適切にとり入れることともあいまって得られる”。会計の役割に関するこの見解は、会社の経営者が究極的には会社の所有主、すなわち株主に対して責任を負っているという、われわれの伝統的な見解とうまく合うのである。」⁽¹⁹⁾と、会計の任務を指摘している。

すなわち、財務諸表は各種の会計事象を種々な会計手続・会計処理に基づき、各種の計算手続・計算方法などによって、損益計算書および貸借対照表などの会計報告書を作成する理論と技法を科学的に確立する会計の表示・伝達の分野である。また、財務諸表の本質は会計の目的適合性や目的関連性と密接に結合することになる。つまり、会計の目的適合性や目的関連性には種々な概念が存在するが、最終的には、会計における公正性や客観性などの認識の問題に収斂されることになろう。そして、会計の公正性や客観性の認識は、

会計における検証可能性や測定可能性のクオリティの問題に帰結することになるのである。このことが、一般に認められた会計原則の基本精神に合致することになるのである。では、一般に認められた会計原則とは何であろうか。一般に認められた会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles) とは、慣習的、経験的および実践的なものであろう。つまり、会計の基礎概念から論理的に導き出されたもののみではなく、実務・実践が多く一般的な同意や合意によって形成されたものである。それゆえに、そこには歴史的に集積された会計の価値体系が内在されていなければならない。そして、一般に認められた会計原則は、企業内外における不確実性や会計環境の変化に対処しうるフレームワークとシステムとを内蔵しているものでなければならないのである。

しかしながら、ペイトン・リトルトンのように、「一般に受け入れられた実践慣行は、統計図表中の一かたまりの資料の平均点のようなもの」⁽²⁰⁾ であるので、真の会計の在り方にはなり得ないという考え方も存在する。会計を理論的に、つまり、純粋理論科学として認識するならば、この考え方は十分に成立するし、真の会計の在り方にもなろう。だが、会計は純粋な理論科学にはなり得ない要素が多分に存在する。つまり、会計には、見積りや推定および推測などが多すぎるのである。会計がこの点を克服しないかぎり、純粋理論科学にはなり得ないのである。しかしながら、会計は、この方向に志向していかなければならないのである。

二 理論の用具

リトルトンは会計理論 (Accounting Theory) について、具体的にどのように考えているのであろうか。リトルトンは、「会計理論の任務は、信念および慣習を批判的に吟味し、経験のなかから最善のものを明確にし、これを展開し、また、会計職能の発生および結果に対して関心を指向することである

ということができよう。」⁽²¹⁾ と、捉えている。この考え方は、会計慣習や会計経験を分析し、批判し、集約したものを抽出して精緻な内容と体系を構築することにある。つまり、会計理論は主に歴史的な集積である会計慣習や会計経験を整合化し、体系化する思考プロセスの論理と、考えられるからである。

また、リトルトンは「会計理論は、抽象的な小理屈の論議立てとははるかに異なって、主として、行為に焦点が向けられている思考であることは明らかである。実務は事実および行為であり、理論は解釈および理由から成り立っている。理論のみによって物事は実行されないし、おそらくこの理由によって多忙な実際家は、しばしば理論に耐えられないことがある。実際家は達成という圧力の下において、実行されるもの、実行する方法についてより多くの関心をもち、できる限り抵抗のすくない途をたどる傾向がある。にもかかわらず、一定事項が他の事項のかわりになぜ行わねばならないか、また、一定の方法が他の方法よりもなぜ秀れているかということについては適切な理由が存している。これらの理由が理論をつくり上げている。」⁽²²⁾ と、論証している。

すなわち、会計理論は、ある方法が他の方法よりも秀れている理由や、その説明、そしてその背景などを前後左右に追求することが理論を構成することになり、つながっていくからであろう。そして、理論は抽象的な小さな事に拘泥するのではなく、骨太の理論の構造や体系に焦点を合わせて展開すべきものでであろう。すなわち、実務が行為であるならば、理論は説明ないし解釈ということになるからである。つまり、理論は実務・実践の活動の際に求められる判断の源泉になるものである。それゆえに、会計理論は会計行為の正当性を提示し、説明する論理プロセスということになるのである。

また、理論は過去の経験と教訓から、最善のものを現在と未来とに提示する役割を有している。例えば、実務が現実の矛盾に直面した結果、それを解決するために新しい理論が生成される。そして、実務がさらに強い矛盾に直面して、それを解決するために理論が発展する。それゆえに、理論はその時

代の環境や制度に強く影響されることになるのである。さらに、実務が関心をもつ会計上の諸現象や諸事象も、会計理論を形成する上で大きな影響を及ぼすことになる。したがって、会計理論と会計実務は密接な相互補完と相互依存の関係になければならないのである。

この点に関して、リトルトンは「理論には等差があり、これらはすべて解釈であるが、すべての解釈が同一的に妥当なものではない。その優劣は優秀なものから、中等、劣等のものに及んでいる。しかしながら、妥当な実務は不適切な実務よりも、より正しい論理に依存しており、妥当な実務の背後には正しい理論があり、疑問とされる実務は、通常あまり妥当でない論理に根源をもっているのが理解されるということは、信じうるところである。」⁽²³⁾と、論じている。つまり、理論の本質は、リトルトンによれば実務との関係において捉えられることになるのである。

この点に関して、サルモンソンは「ある知識分野の理論を研究することは、その理論の基本的性格を探究し、理論の形式よりもむしろ内容を取り扱い、基本となる概念、観念または自然の法則—これらの応用というよりむしろ—に焦点を合わせることである。また実務はしばしば不完全であり、必ずしも論理的な理論の表現ではないので、真の理解というものは理論研究からのみ得られるのであろう。」⁽²⁴⁾と、理論重視の考え方を示している。つまり、理論は概念や論理の客観性や一貫性などによって構築されるので、論理の整合性などが重視されることになるからであろう。

また、ワップ・ジンマーマンは「会計理論の目的は、会計実務を説明し予測することである。われわれの会計実務の定義は広い。会計の性質とその発展は監査と密接に関連しているので、監査実務も会計実務に含まれるのである。説明とは、観察される実務について理由を述べることを意味している。……会計実務の予測とは、その理論に基づいて未だ観察されていない会計現象を予測することを意味している。観察されていない現象とは必ずしも将来の現象ではない。つまり発生しているが、系統だった証拠がまだ集められて

いない現象も含まれるのである。……理論に関する上記のような観点は、明示的にも暗示的にも、経済学における多くの実証研究に基づいている。それはまた科学に対する理論の観点でもある。」⁽²⁵⁾と、論証している。つまり、会計理論は会計実務を説明し、予測することにあるのである。

リトルトン「理論の任務は数種の方法で述べることができる。すなわち、」⁽²⁶⁾として、次の6項目を提示している。

(1)実行されたものについて、そのような処理を必要とするに至った理由、あるいは、他の処理を示唆する理由を理解するための吟味を容易にする。

(2)理念と理念を連結する脈絡、理由、目的を発見することを容易にする。

(3)他の代替的理念、目的、方法について勘案するのを容易にする。

(4)理念間の関連性について判断すること、すなわち、一理念が他の理念より重要であることを理解し、ある理論が他の理念と截然と区別されるのに反して、特定の理念がこれと緊密に結合されているのを理解することを容易にする。

(5)理念を取扱う能力を発展し、問題に対して関連性のある理念を発見し、理念間の矛盾を解釈し、理念を拡張し敷衍するのを容易にする。

(6)状況に応じて、容易に手続を適用すると同様、諸原則が適用される場所を認識することを容易にする。

会計理論の1つの役割は理念や理念間の相互関係を体系的に一貫化するためにあるべきものであろう。理念の源泉は判断の実行の際に求められる理論を提供することである。そのため、会計理論は、会計行為の正しい在り方を説明し提示するために有用で精緻なものでなければならないのである。そして、多くの技術は会計実務・実践の歴史的な経験照射などによって生成し、発展し、集約された経験プロセスの蓄積である。その実務・実践は環境にもっともフィットしたプロセスを通して、有用で合理的な会計手続や会計処理を形成することになるのである。この一連のプロセスは会計にとって、きわめて重要なことである。

リトルトンは「会計理論は正当に科学的解釈から構成されるものでありえないことは明らかである。不変的自然法則に匹敵する不変的会計法則なるものは存在しない。存在している関連性を表現するために数学上の公式とされるような資料を導き出すために研究室における試験研究・および統制された実験というものも存しない。にもかかわらず、会計においても知識が存在し、会計知識を形成する理念間の有意味的関連性が存在していることを認めなければならない。」⁽²⁷⁾と、論証している。

自然科学の分野では、理論は推論（論理的推論）と実験を通して検証されるが、その際に、実験は再現可能なものでなければならないであろう。この実験結果が理論と一致すれば、その理論は証明されたことになる。しかしながら、社会科学の分野では、実験を行うことは不可能であるので、実証的検証を通して代替せざるを得ない。実証的検証とは、論理的な正当性とそれらがどれだけ広く学問的・社会的に認識されたかによって、その理論の価値が決定されることになるのである。だが、このことは、理論の質や内容との関連性が薄いまま決定されることも、ときにはあり得るのである。

「しかしながら」として、リトルトンは「会計においても真実が存している。周到に定義されて分類、細密に区画された区分、明確に認識された目的、強度に意識された資料間の関連性のような要因に依存する真実が存する。これらの真実、これらの有意味的関連性は、周到に成文化された場合、会計原則が生起しつつあるのを見うるのである。関連的理念についてのある種の定型化は、たとえ統制された実験からえられたものでなく、また、法則の地位に高められないものであっても、原則の名に値するものといいうるのである。」⁽²⁸⁾と、会計における真実の存在について論じている。

理論の意義、目的、性格はもちろんのこと、理論の特徴もまた説明の代替になり得るのである。この説明の代替は、ときには観念的に、ときには現実的かつ合理的な方法で、会計行為を明らかにすることになるのである。リトルトンのいう「解釈としての理論」とは、この説明をより明確にするために

用いられているのである。会計実践や会計実務などの目的適合性の問題も、理論に対する適合能力に依存することになろう。また、会計理論には、会計上の諸問題を解決し、解釈することが要請される。つまり、理論は実務・実践と融合して会計上の諸問題を解決し、解釈するために、合理的な方法を模索し、表現することになるからである。すなわち、会計は技術ではなく科学でなければならないのである。

この点について、スターリングは「会計の主題については、会計が科学ではなく技術であることを必然なものとする要素は一切ない。会計が技術であるのは、それをそのように定義するからにはほかならない。会計をそれとは違った仕方で定義することができる。会計については本来非科学的であるものなぞなにもない。非科学的であったのは、会計への接近法である。会計において科学的な接近法を採ることができる。」⁽²⁹⁾と、会計は科学的なものであることを論証している。つまり、両者の違いは主題にあるのではなく、主題に対する接近法にあることになろう。

ここで、リトルトンのいう理論の用具 (The Tools of Theory) について考えてみよう。理論の用具とは、理論を説明し、解釈するための用語ということになろう。それゆえ、リトルトンは会計用語について、的確な定義や位置づけを行っている。いうまでもなく用語の定義は、きわめて大切なことである。つまり、的確な用語の位置づけや定義によって、その理論の内容や解釈がより明確になり得るからである。その意味で、リトルトンは、あえて「tools」という用語を用いたのであろう。つまり、用語はキチンと位置づけして、説明してから、その用語を用いて理論や論理を形成していくことになる。やはり、用語はその意味をキチンと把握して使用しなければならないのである。

理論の用具について、リトルトンは次のように説明している。「理論の本質はまた、一部分、理論の用具によって解明される。なぜならば、用具のもつ機能によって、理論が作用する方法に対する端緒がえられるからである。的

確な成果を示すことは、理論および実務の両者が理想とするところである。しかし、これらのもつ『的確性のための器具』は鋭角を持った鋼鉄でもなければ、精巧なゲージでもなく、理念、方法、洞察—すなわち、頭腦的適確性のための器具である。』⁽³⁰⁾と、論証されている。この理論の用具は、事象の本質や目的、特徴などを明確に説明するために用いられる。また会計の目的や、その目的適合性も、理論の用具によってより適確に説明されることになるのである。さらに、理論の用具には、この他に定義、理由、説明、概念などがあげられている。

そこで、リトルトンは「まず最初に実務の用具を考察してみよう。結論に到達するということが会計実務の職能であり、実務家が、この職能を的確に成果として示させうるものが、〔会計実務の〕頭腦的用具のもつ職能である。これら成果を示す手段となるものは技術 (technique)、手続 (procedure)、慣習 (convention) であり、これらは基準 (standard) の制約のもとにおいて使用される。』⁽³¹⁾と、実務の用具は技術、手続、慣習であり、これらは基準のもとにおかれることを論証している。そして、基準とは「妥当な成果をもたらす規範であるから、一定状態に適切と考えられる用具の選択を左右する。』⁽³²⁾と、定義している。ここで、しばらくリトルトンの会計用語に対する定義をみてみよう。

実務については、「行為である。この行為は適切な手続および慣習という手段によってなされる選択的技術の適用から成り立っており、これらはすべて一定環境の下に妥当する手続であるところの既存の基準の制約の下において行われる。』⁽³³⁾と、規定している。また、技術については、「多種多様の適用性をもつ行為に関する熟練的方法である。たとえば、計数を正確かつ容易に加算する場合の熟練性は、計算機時代においてさえ（計算機に付随する操作技術として）会計にとってきわめて有用な技術である。また、広範な有用性をもつ見積の技術も存する。』⁽³⁴⁾と、定義している。

そして、さらに技術については、「実務は達成であり、技術は達成のための

方法である。技術はその与える用役にしたがって有用性をもつ。したがって技術は、技術に含まれる目標および目的に対する周到な考慮がなされたのちに、はじめて適用されるべきである。技術は程度を異にする精密性および各種方法を異なった程度において（適切な手続を通じて）適用されうるものであるから、思考を加えずして適用する場合には、最善の結果がえられないものとなるであろうことは明らかである。」⁽³⁵⁾ と、論証している。

手続については、「手続は会計技術が一般的に適用される場合の一部の方法あるいは一連の活動である。会計手続は技術と同様、实际的業務のうちに行われている方策中から生起するものであり、特殊の場合においては、しばしば驚くほど独創的である。しかしながら、適切な手続を生み出すためには創業以外のあるものが必要とされる。すなわち、手続が一定環境および関係者に対して適合しうるためには、適切な判断というものが必要とされる。訓練されていない人々に対して精緻な手続を適用するとしても、良好な結果をうるものとはならないであろう。満足すべき实际的結果をもたらすと思われる手続は実務の慣習的体系となる傾向をもち、事務室における常規および技術的文献中に永続化されていく。」⁽³⁶⁾ と、手続は実務の慣習になかに存在していくことを論じている。

慣習については、「一般の同意または暗黙の了解によって幾分任意的に設定されるところの慣習的通則、規則または必要条件である。慣習には便宜性に重きを置いているように思われるものがある。……ある種の会計慣習は一般人にとっては、わけのわからない気紛れのものであるようにさえ見える。ある費用はそれが生起されるときに発生し、またある費用は生起する可能性の存する場合に発生する。ある収益は一時に認識され、また、収益は時の経過とともに認識される。実務における外見上の不一致に関する解釈、また必要に応じ、一般人に説明しうるような解釈を与えることは、会計理論の一つの目的でなければならない。」⁽³⁷⁾ と、慣習は一般の同意であることを論証している。

基準については、「与えられた環境において、何が妥当な実務であるかということについての一般に認められた規範であり比較および判断の基礎であり、状況によって変更が正当化され、変更を加えて報告される場合の離脱の標点となるものである。基準は実務を厳格な制約下に限定することを意図するものではなく、むしろ真実性、誠実性、ならびに適正処理に対する指標として役立つためのものである。基準は偶然的のものではなく、本来は計画的のものである。基準は最高度の事業家および最も経験にとんだ会計士が慎重に選択した方策を表現するものであると期待されている。基準は採用される手続において明らかに正当な離脱と変更とを妨げるものでないことを明確にし、高度であるか、達成可能な行為の水準を導き出すものである。」⁽³⁸⁾ と、基準は離脱と変更を妨げるものではないことを論証している。

さらに、リトルトンは「基準は慣習、慣例または通則よりも若干形式的であり、はるかに権威的である。その妥当性の大部分は、有能な権威者による論理的決定であるという事実に基づいている。米国会計士協会はその会計手続委員会 (Committee on Accounting Procedure) および監査手続委員会 (Committee on Auditing Procedure) の研究活動および刊行された報告書を通じ、会計基準を設定してきた。」⁽³⁹⁾ と、基準の妥当性は論理的決定にあることを論述している。

また、リトルトンは「理想的な理論は、理想的な実務と同様、その機能を正確に遂行することを目的としている。しかし正確性については用いられる用具は異なる。理論にとっては、達成のため用いられるものは定義、理由、概念である。理論化ということは解釈を行うことであり、解釈とはあるものを明確にすることである。理論はこの目的のためにその用具を使用する。衝動または直観に立脚する理由を与えて、専門的語句を定義づけることも同様の目的をもっている。換言すれば、理論は理念を明確化する方法である。」⁽⁴⁰⁾ と、理論は理念を明確にする方法であることを論証している。

リトルトンは定義について「定義とは各種の属性を明確にする用語的叙述

である。定義を定めることは、異種のものの差異性および同種のものの間の類似性を強く必要とする。類似性および差異性は適切に形成されている定義中において用いられる。なぜならば、定義は結果として、(1)定義された事項はより大きな類別（類概念と呼ばれる）の一部であること、および、(2)定義されたものは同一類別中の他のものとは、一定の特異性（特殊性と呼ばれる）との関連において異なることを示すものであるからである。」⁽⁴¹⁾ と、定義は属性を明確にする用語であることを論じている。

また、リトルトンは勘定について、「勘定は、諸事実の分類を行うものであるから、その内容を適切に限定するため注意深い定義が特に必要とされる。初学者は時として、購入設備を仕入勘定の一項目として記入することがある。これはその教科書が当該勘定の定義を効果的に限定していなかったか、またはその学生が明確にされている差異を失念しているかのいずれかである。……勘定を簡潔に、また、適切に定義することが困難であることを明らかにするために数多くの例を挙げることを要しない。したがって、勘定を定義するためには、記述によって補足し、正しい分類と正しくない分類との例を補足することが一般に必要とされている。」⁽⁴²⁾ と、勘定は会計諸事象の分類であることを論証している。

リトルトンは「理由は、行為に方向を与え、あるいは会計の一定側面について解釈を与えるところの目標または目的である。〔会計〕行為を行うための理由は、会計活動の結果を、会計資料の各種の用途およびその利用者との関連に、また〔会計〕方法および〔会計〕理念の歴史的起源との関連において考察することによって認識される。時には一定行為に対する理由が混合しており、どれが支配的であるか、決定することが困難である場合がある。関連性のある理由はしばしば明確に相互支持を行い、あるいは強度のものから弱いものへと一定の段階を形成する。」⁽⁴³⁾ と、理由は行為に方向を与えるものであることを論証している。

リトルトンは概念について、「概念は、関連的諸理念に関する思考体系であ

り、これは次第に関連的事例が明らかにされるとともに、一つの総合的高次理念となるものである、と不完全ながら定義することができる。……概念は原則や定義よりもはるかに包括的であることに注意すべきである。概念を構成する体系の思考全体のうちには、本質的でない側面を認識するというところをも含んでいる。定義または原則によって表現しえないものは、この点である。定義と比較すれば、定義は一部分についての解釈を行う簡単な特定の記述であるのに対し、概念は広範な解釈である。原則との関係においては、会計概念はある種の原則の起点となるものであり、または一群の諸原則の合成物であることがある。」⁽⁴⁴⁾ と、概念は総合的な高次理念につながるものとして認識している。

さらに、「實際上原則と概念との関係は、卵が鶏に先行すると考えることがある場合、誤りとなるのと同様である。重要なことは、二つの方向の関連が存するということを強く認識することである。ある目的のためには、一つ概念を数個の原則に分解するのが最も明示的であり、またある目的に対しては、一群の別個の諸原則を、同族的の類別としての原則、すなわち、概念として結合する総合体を見出すことにより最も容易に理解されうるかもしれない。」⁽⁴⁵⁾ と、原則と概念の関係を明らかにしている。

そして、リトルトン「会計理論の本質に関する本書の論議の傾向は、理論を実務の上位に置くようにみえるかもしれない。この点、おそらく、開業公認会計士の著述においては逆になって現れうるであろう。いずれの立場もとるべき妥当なものではないであろう。理論は重要性において実務の上に置かれるべきものではなく、また実務に対して優先性が与えられるものでもない。実務もまた当然に、上位するものでなければ優先するものでもない。両者は、不適切な表現が結果として生じることを除けば、常にともに用いられうるほど相互に関係をもっているのである。」⁽⁴⁶⁾ と、理論と実務について論証している。つまり、理論と実務の関係には、相互補完性と相互平等性が存在する。すなわち、理論は提示された慣習的諸概念を理論の目的や性格・特

徴などに関連づけることによって、実務・実践を分析し・集約し・体系化することが可能になる。このことは、終局的には実務・実践をサポートすることになるのである。

リトルトンは、「しかしながら」として「理論と実務とが相違する一定の理由が存在する。実務の本質は、絶えず理論の制約を意識するものでなく、あらゆる段階において論理的に割り切って行為するのを躊躇するという点にある。躊躇せずにこのようなことをしておれば、必要とする業務は決して行われえないであろう。……日常業務を主として慣例的な実施方法、通則と慣習および熟知した手続の影響のもとに行うことは当然である。このことは實際上、理論化をとまなわないう行為が存在するように思われるし、またおそらく事実存在するのである。しかしながら、このようにのべることは、このような実務が理論を必要としないというのと同様ではない。」⁽⁴⁷⁾と、論じている。

長期的にみれば実務の多くのものは、普遍性の高い理論の上に基礎をおくことになるので、実務と理論とは相互に補完作用を営むことになる。また、視点を変えると、理論は会計を正当に解釈するための論理プロセスであり、ときには実務や実践を分析し、選択し、コーディネートするものである。したがって、理論は現象や事象および先験的なものを検証する能力であり、特定概念を一般化する論理過程でもある。その際に、はじめて理論が実務を体系的に統一する整合力が与えられることになるのである。

リトルトン「理論の基礎は、実際の業務とつながりをもたない炉辺の思索のなかから実体化するものではないことに留意する必要がある。コンクリートの凝結体ができ上がるためには、論理というつなぎのセメントを混合し、常識をもって示す以前に多くの人々の重要な経験によって篩にかけられなければならない。」⁽⁴⁸⁾と、論証している。つまり、理論は論理というつなぎのセメントを混合して凝結体を作り上げることになるのである。そして、会計理論は、会計目的を達成することに求められなければならないものであ

う。そのため、会計理論は会計実務や会計実践の中に存在する種々な概念を規定しなければならない。種々な概念とは、会計慣習などの基礎概念を思考プロセスによって整合化し、体系化したものである。

リトルトン「理論の応用は理論の本質と意図のなかに暗に含まれている。本質的には、応用ということは事実を解釈することであって、事実は会計資料によって行われたこと、行われつつあること、または行いうるであろうことである。これらの事実は、単に行為として存在していることから、その重要性がえられるのではなく、既知の目的に対する関連性、および一定の会計目的達成に対して適合性を持つことから、重要性が与えられるものである。関連性および適合性は、理論の応用によって最もよく理解される。」⁽⁴⁹⁾ と、論じている。

この点に関連して、S.C. ユーは「すべての研究分野は、概して、事実上経験的であり、ある経験的研究分野は、説明と予測に関して実在世界の特定種類の現象（すなわち、全環境の一部面）を扱うものである。操作にあたって、各経験的研究分野は、その依拠する基盤を必要とし、またその特定種類の現象を説明し、予測しうる概念的枠組を必要とする。」⁽⁵⁰⁾ と、研究アプローチを規定する。会計の場合にも実在世界の特定現象、つまり、会計実務・実践とその応用を理論的に体系化することが研究分野となる。すなわち、会計を学問として科学として、認識するならば、知識の概念による構成、つまり、理論の当為性および、その応用によって構成されなければならないのである。

リトルトン「このことに関して「自然科学における事実と原則との間に存在している関連の一種である。なぜならば科学者は、自然から孤立した事実を蒐集し、分類することを行わないということは周知のことになっているからである。自然科学者の究極の目的は、既知の事実を体系し、その後事実自体が、一個の全体の一部として、正しく理解される原則の体系を造り出すことにある。もちろん、会計学は統制された実験、自然法則、数学的公式を完全に備えた科学となることを望むことはできない。しかしながら、会計に

たずさわる人々は、もしその意志があるならば、科学者により培われた態度、すなわち、知識に基づく公平性、慎重な判断、知的独立性、客観的真實性の厳格な遵守および立証が十分になされている意見を選択するという態度を、意識的に採用することができるのである。」⁽⁵¹⁾ と、科学者のように知識に基づく公平な判断や客観的な真實性の遵守などを要請している。つまり、研究姿勢を科学的な態度に求めているのである。

では、科学的な態度とは、具体的にどのようなものであろうか。例えば、スターリングは「一つの学問が科学的であるためには、当該学問が普遍法則と絶対的な真實とから成立しなければならないものと考えているようである。ところが実のところ、最も精密な科学においてさえ、諸法則は、変更されうるものである。……科学者にとっては、法則というものは、反証の試みに付されるべき経験的な一般化にほかならない。これらの法則が変更されえないものであるとすれば、科学者はこれをもって「法則」ではなく「定義」とよぶことであろう。」⁽⁵²⁾ と、論じている。したがって、法則は変更可能なものである、ということになるのである。つまり、科学的態度とは絶対的な普遍法則を求めるのではなく、不確定性の追求にあるからである。

また、マテシッチは「科学的アプローチの本質は抽象化に求められる。もっとも、この抽象化のプロセスは、次のようにいくつかの局面に分解して考えることができる。すなわち、まず特定の事象を観察する局面、それから、それらの事象に関する記述ないし測定する局面、そして、それらの共通要素を抽出する局面、さらには、それらを一般的に定式化する局面、そして最後に、そのようにして抽象化された仮説を関連する個々の新しい事象に適用させてみる局面というように、分けて把握することができる。なお、これらの抽象化のプロセスは、あくまでなんらかの本質(entity)に即して行われるときに、初めて真価が明らかとなるものである。」⁽⁵³⁾ と、科学的アプローチの本質を抽象性に求めている。これも 1 つの考え方であろう。

そこで、科学とは何であろうか。科学とは、一定の目的のもとに、系統的

に特定の種類の現象や事象の態様や在り様と、その因果関係を究明することであり、また、未来の現象あるいは事象を予測する論理基礎を構築し、提示することである、と筆者は位置づけたい。未来を予測するためには、過去および現在について知らなければならないであろう。つまり、過去や現在の経験を土台にして、事象を概念化し、一般化することである。概念化の過程の中で、特定事象を抽出し、追求することになるが、その際に精緻で組織的な論理プロセスが要請されることになる。精緻な論理構造が形成されなければ、その科学は学問として意味のないものにならざるを得ないからである。それゆえ、科学的姿勢とは予測を含む未来概念の抽出と、現在の特定概念を抽出する組織的で公正・客観的な研究の在り方である。

リトルトンは「初心者および初心者となりうる者に対し、調和のとれた外観的描写によって各種の要素を示しうるような角度から、その全分野の観察ができるようにすることは、会計学のような技術学における正規教育の一つの目標であるからである。一体の原理・原則の体系、全体概念構成—これらのいずれもがその主題と結合している真の意味を示すことに成功する程度に依じて、重要となりうるものである。会計理論が最も大きな有用性をもっているのは、おそらくこの点である。」⁽⁵⁴⁾と、会計理論における有用性の所在について論じている。

有用性のコンセプトは、プラグマティズムの国アメリカでは、古くから広く認識されている。例えば、G.O. メイは「会計は技術である。それは科学ではない。しかし広範で多様な有用性をもつ技術なのである。」⁽⁵⁵⁾と、会計を有用な技術として認識している。つまり、有用であるためには、実用的であると同時に技術性がなければならない、ということであろう。このように社会的に広く認められた有用性が具体的に会計に適用される場合には、どのようなことが必要になるのであろうか。まず第1に、他の概念と矛盾していないことである。第2に、会計理論の原理や構造と適合していることである。第3には、広く社会的な信頼性を獲得しうることである。

これらの検証の方法としては、一般にどれだけ広く認められているか、また、どれだけ社会的に受け入れられているか、その程度や度合によって判断されることになろう。つまり、有用性概念の社会的な背景には、一般に認められたというコンセプトが形成されているか、また、社会的な環境に適応しているか、さらに、時代環境にマッチしているか、その程度や度合いに依存することになるのである。一般的に、会計の環境には、社会的、経済的および法律的なものが存在するが、これらが、この概念の適否を決定する基本的尺度となるのである。

そのため、社会や経済の構造および法制度などが変革されれば、有用性のコンセプトやその意味合いも異なってくるのである。つまり、有用性の概念は時代とともに変化するからである。したがって、この概念は会計に限らず他の学問分野においても、社会的な変革があっても常に基本的な概念となりうるのである。この概念は、アメリカにおいては、すべての学問上の諸問題を考え、解釈するうえで、もっともベーシックなコンセプトに位置づけられている。このことは、会計においても例外ではないのである。

三 理論の効用

理論の効用 (uses of theory) とは何であろうか。リトルトンによれば、「重要な会計理念を効果的かつ簡潔に記述する形式は、本来の会計上の目的および対象を、これらと適切に関連する方法、手段とくにそれぞれ結合させることによってうることができるという考え方を展開した。このような諸原則は、会計理論の本質を要約することを目的としているから、会計を全一体として観察するのに役立つ一手段となる。これらの基礎的諸理念が、その基礎となっている諸概念にまで遡って結合されるとき、諸原則の会計的思考ならびに行為の (premises) をより深く洞察し、この思考ならびに行為を一層完全に理解するという目的に到達するための手段となる。」⁽⁵⁶⁾ と、きわめて的確に論証

している。

つまり、理論の効用とは、重要な会計理念や概念フレームワークなどを効果的かつ的確に結合することによって、本来の会計上の目的や対象および、その手段・方法などを総合的に関連させることができるのである。それゆえに、理論の効用は自己目的적であってはならないし、理念や概念の体系的な増殖プロセスでなければならないのである。また、一度理論が構成されたならば、種々な理論の効用が生成されることになるだろう。そこで、理論の構成と理論の効用について考えてみよう。第1に理論の構成には、現実の状況やその内容の説明が必要であり、第2に将来に対する科学的な予測が要請され、第3には、理論に対する批判なども必要となり、それらが、理論の効用に密接につながるのである。一番大きな効用は、第1の現実の状況を説明する能力、すなわち客観的な認識ということになるのである。いかなる理論体系も、このことが第1義的なものにならざるを得ないのである。

次に、第2の科学予測によって、理論の効用が具体的に導かれることになるのである。予測とは科学と行為との架橋理論の一種と考えることができる。予測は会計学や経営学においてきわめて重要視されている。例えば、見積損益計算書や見積貸借対照表および標準原価、特殊原価などにおける将来計画の問題などや、各種の経営計画などにも広く応用されている。ここで、理論の効用が問題となることは、予測に対する論理的な正当性の度合であり、また、理論的説明が予測という手段に対して、どのような意味合いをもつのか、ということである。そしてその際に、説明のための仮説などと予測との関係は、どのような形式と手段のなかに存在することになるのであろうか。

つまり、両者の相違は、説明の場合に記述される事象は、すでに「提示されている」のに対して、予測の場合には、前もって「予想されている」ということは、あり得ないのである。こうした認識のなかで明らかにされることは、いずれの適切な予測も潜在的説明であり、いずれの適切な説明も潜在的予測である、という命題である。ここに効用が形成されることになるだろう。こ

これらの命題は経験的法則性にもとづいて提起されているケースが多いが、理論的法則性と経験的法則性との識別基準が明確に確立されていないために生じる論理現象とでもいうべきものであろう。

第3の理論における批判的な効用は、社会批判的なものとそれらを超越したユートピア理論的なものとが存在する。社会批判的なものに対して、理論は社会の現実を制御する作用・反作用などの関係を通して多くの情報を提供することが可能になろう。このことによって、理論形成を使命とする社会科学においては、その領域での実在対象の内容を知り得ることが可能になるのである。つまり、その対象は、理論的に考えられる目標論理と価値法則および社会的実態関係とが一緒に論理帰結されて、きわめて強い批判理論が形成されることになるのである。また、反対にユートピア的理論を形成することも可能になろう。つまり、ユートピア理論は、具体的で組織的な達成アプローチは持っていないが、いかなる方向性で対象や与件の有り様や在り方が改善されなくてはならないかということは提示できるのである。ユートピア理論に含まれている潜在的な理念や目標は、けっして過小評価してはならないのである。人間はリアリズムのみでは、精神的に生きられないからである。

ここで視点を変えて、レーマンは会計の役割を「より鮮明に理解する二つの道筋が浮かんでくる。一つの道筋は、会計環境を組み込み、かつ会計の社会的構造を、歴史的方法で認識する社会的文脈において会計にアプローチすることである。会計を支える文化的、経済的、政治的環境を吟味して、われわれは、会計の社会的発祥の由来、会計の現在及び将来の機能、会計と国家機構との関係、社会的利害の軋みにおける会計の役割、そして会計が及ぼす社会的信念に及ぼす効果を評価するものである。」⁽⁵⁷⁾と、会計の社会的な構造を歴史的、社会的方法によってアプローチすることを要請している。

そして、会計実務の役割について、多くの会計実践は会計実務や会計技術の歴史的な経験照射などによって生成し、発展し集約された経験プロセスの蓄積である。その実務は環境にもっともフィットしたプロセスを通して、有

用で合理的な会計手続や会計処理を形成することになる。したがって、一般に認められた水準には達していなくても、歴史的な経験の蓄積などによって、形成された諸技法も含まれていることになる。それゆえ、このような技法を内包した実務・実践は、有用で合理的なものと、理解されることになるのである。

そして、リトルトンは「特に重要な理論の効用は、会計理念の変遷に関する傾向を吟味するための基礎を提供するということである。歴史的原価は、会計に付随している目的ならびに制約の観点からすれば、明らかに企業会計のための論理的基礎となる。しかしながら、これらの目的ならびに方法は実際家および会計士によって自ら創出されてきたものであり、したがって、これらはそれ自体その適切性または不適切性に応じて修正されうるものである。」⁽⁵⁸⁾ と、論証し、棚卸資産の評価を例にあげて説明している。

また、リトルトンは「会計を下部からささえる役割を果たしている基礎理念の一つについては、第二章において企業総体理念 (entity concept) としてのべておいた。この概念は次のようにいい表しうる。会計上の目的のためには、個人経営、組合経営、会社経営というような法律的形態とは関連なく、個別的経済総体、すなわち活動単位として取扱われる。企業は専門的な生産あるいは用役を提供するため、貯蓄者の判断による選択的投資を行うため、経営のための統制決定を行うため、また経営者および投資家のために重要な資料を蒐集するための組織的役割をもつ一定単位である。」⁽⁵⁹⁾ と、論証している。

このエンタティ・コンセプトの考え方は、会計理論形成のための大きな前提となり得るものである。つまり、この概念は、会計主体としての企業体を一つの社会的制度として認識する考え方である。そして、それは単なる会計主体としての企業体ではなく、企業をとりまく各種利害関係者の利害を調整する機関としての企業体である。産業や経済の発展さらに株式会社制度の発達などによって、従来の所有理論では十分に対応できなくなってきたため、

利害関係者の利害が錯綜されてきたのである。これを是正するために、会計は多くの社会的利害関係の利害を調整する社会的な機能を徐々に有することになったのである。

リトルトンは「このことは、一定企業の所有主と経営者の領域外で生起している事象は、内部で生起する事象とは明確に区別されるということを意味している。内部的な事象は会計と明瞭な関連性をもつ点において現実的であり、外部的事象を知ることは重要であることがしばしば存するが、会計目的上、外部的事象は直接的影響を与えない他人の取引であるという点において非現実的である。」⁽⁶⁰⁾と、論証している。

また、リトルトンとペイトンとの共著において、「会計の重要性は会社 (corporation) の発展とともに増大した。会社形態が生み出した結果の一つは大企業における所有と経営の分離という傾向であった。」⁽⁶¹⁾と、指摘している。つまり、所有と経営の分離は株式会社形態が大規模化し、株式の分散が高度化していくと株主の目的も多元化し、株価や配当のみに関心を持つ株主が出現してくる傾向が生ずる。こうした状況は、多数の不在株主と少数の専門経営者との分離する要素が形成されてくるのである。そして、多数の不在株主は専門経営者に経営権などを委ねることになる。そのため、専門経営者は経営成績や財政状態などの企業実態を多数の株主に定期的に報告する義務が生ずることになるのである。しかしながら、このような社会的現象は、会計においては外部的なものということになろう。

リトルトンは「他の重要な隣接概念によって、会計理念および行為が、解散企業に関するよりも、むしろ継続企業を重視するように、体系づけられることが必然的とされる。解散は任意的閉鎖あるいは破産による非任意的清算から生じるものであるが、この状態は一貫した計画性をもつものでないから、会計の基礎的事実（前提）を表現するものとしての妥当性を欠いているといえる。實際上、企業はその全生存期間にわたって存在する活動単位であり、消滅時においてのみ清算状態にある。」⁽⁶²⁾と、継続企業を論証している。

では、具体的に継続企業とは何であろうか。例えば、ムーニッツは「営業活動が、過去数世紀にわたって、個別の冒険事業の連続から、継続的な形態へと変化してきていることは良く知られているところである。そのため、会計の実務および理論の大部分が、会計実体の経営内に存続し、近き将来、清算されることはないという仮定にその基礎をおいている。反対すべき証拠が存在しない限り、実体は無限に経営内に存在するものとみなされるべきである。」⁽⁶³⁾と、論じている。また、イギリスの会計基準でも、「これは、企業が予測可能な将来において、引き続きその経営活動を継続するであろうという考え方である。これはとくに、損益計算書および貸借対照表は企業の清算または経営規模の著しい縮小を意図したり、またその必要性があることを前提とせず作成されること、を意味している。」⁽⁶⁴⁾と、規定している。

つまり、継続企業とは、企業は永久に存続するという仮定のもとに、各種の会計活動が行われるということである。もちろん、企業が継続して存続するということは一種の会計上のフィクションであり、仮定である。このような仮定をもとにして種々な会計手続や会計処理が行われることになる。もし、この仮定がなければ、会計学や会計理論は成立し得ないことになるだろう。日常的に見聞しているように、倒産ないし清算・解散する企業は多く存在する。しかしながら、企業が倒産ないし解散を予定して経営活動を遂行しているわけではないのである。

リトルトン「企業総体概念については一会計は単に企業内部的資料のみを取扱うべきであるか、あるいは当該企業の外部的事象の表現を行うべきであるか、継続企業概念については一企業会計は原価を財務報告の基礎として使用すべきであるか、あるいは価値計数を財務諸表の資料として採り入れるべきであるか、という対立である。この理念間の対立は本章におけるすべての論議の背後に存在している。」⁽⁶⁵⁾と、論じている。例えば、資産の有り高は時価による処分価額によるのか、過去から引き継いだ価額で確定されるのか、という問題も含まれる。このことは、もちろん原価によって確定され、将来

に引き継がれていくのである。つまり、原価主義会計が確立されるのである。

継続企業の概念のもとに会計期間が設定され、会計活動が行われるのであるが、その会計手続・処理は、どのようなものになるのであろうか。具体的には、過去・現在・未来において、資産・負債・資本及び費用・収益概念が成立する。資産の多くは過去における支出の結果であり、その価値が残留している部分である。また、資産のある部分は将来における収入見込額を基準として、その額が決定される(売上債権など)。負債は過去における収入を意味すると、同時に将来における支出の見込額を意味することになる。つまり、動態論の考え方に、つながっていくのである。

この考え方に立つと、貸借対照表は会計事象を完全に表示するものではなく、企業の将来を含めて存続するという仮定の上に、原価の流れの一断面を経過的に表示するものに過ぎない、と認識されることになる。次に、費用・収益については、費用の多くは過去・現在の支出の結果であり、価値の犠牲部分である。収益の多くは、過去または現在の収入によって獲得された価値の増加部分である。このことは、企業の存続という仮定があって、はじめて成り立つ概念である。

この点に関連して、パッチロは「この原則のもっとも重要な意味は、歴史的な原価である資源にとって適切な評価基準であるということである。もうひとつの意味は、企業活動は継続的な活動の流れであるから、企業の財政状態および経営成績を知るためには、その流れを期間に区切ることが望ましいということである。もうひとつの原則、すなわち費用収益対応の原則を上記2つの原則と関係がある。」⁽⁶⁶⁾と論証している。つまり、厳密な会計上の確定計算は企業が清算したときか、解散したときにしか算出できないからである。そして、費用・収益による期間的な純損益は継続企業の一時的な判断による経過的な純損益と、いうことにならざるを得ない。

したがって、継続企業は会計理論を形成する上で、基本的なファンディションを構成していることになる。そして、継続企業を人為的に期間限定するこ

とによって、資産概念の成立や原価主義の採用、費用・収益対応の原則などが確立されるのである。さらに、期間損益や期間外損益の問題、繰延資産の会計処理や引当金・準備金の計上などに、理論的にも実際的にも大きな影響を及ぼしていることになるのである。ここに、現在の会計のフレームワークが確立されるのである。それゆえにこそ、継続企業における会計理論は実在世界の事象を全て投影し、さらに先験的な現象を予測する能力をもたなければならないのである。

ここで理論の本質について、ふれいおきたい。リトルトン「理論の本質は解釈することであることが理解される。解釈は技術的語句の定義によって、また原則と呼ばれる定型化によって、あるいは高次概念の叙述という手段によってなされうる。解釈は事実を理由および目的と関連させることによってえられるし、また正しい目標と正しくない目標を区別し、最終目標に対する正しい手段を正しくない手段と区別することによってえられる。しかし、理論の主要な特質は常に解釈ということである。」⁽⁶⁷⁾と、理論の本質は解釈にあることを論証している。

すなわち、理論の本質は会計上の問題を解決し、解釈するものであるから、精緻な論理プロセスの一貫性や、その論理の合理的な理由づけや、また妥当性の高い説明プロセスなどが要求されるのである。それゆえに、良質の会計理論は、合理的な思考過程の前提要件となる知識体系や、会計上の諸概念や、会計上の問題点に対する解釈能力が存在していなければならないのである。その上さらに、良質な理論は明確な思考に立脚した体系的な論理プロセスの結晶でもなければならないのである。

リトルトン「理論と実務が相互に支持し合うものであるという事実は、広く認識されている。“ウォルトン (Seymour Walton) はかつて、実務は理論が有効化されたものである”と述べている。換言すれば、実務と関係を持たない理論は有効性をもたず、無用であり、憶測的なものとなり、また、理論構造のなかから生起しない実務は、偶発的、全く便宜的、偏見的なものと

なるのであろう。」⁽⁶⁸⁾と、論証されている。理論と実務の関係には、相互補完性と相互依存性が存在する。つまり、理論は実務・実践が歴史的に集約された慣習・慣行を理論の目的や性格などに関連づけることによって、慣習・慣行を分析し、体系化し、正当化することが可能になる。このことは、終局的に実務をサポートすることにつながっていくのである。

この点に関連して、ベッドフォードは「会計学の知識体系は、その技法的 content からみてもまた実質的内容からみても、実務と理論の二つをその源泉としている。既存の知識を企業活動にあてはめていく実務家たちは、日々の問題を解決しようとする努力のなかで、新しい測定技法を開発し、新しい活動領域を切り開いていく。したがって、かれらは特定の必要を満たすべくデザインされた特定の会計行為に関してのデータを累積していく。理論的な研究は、会計行為を理解し、修正し、そして拡張する試みを通して会計学を発展させる。理論家は他の学問分野（数学、心理学、社会学、経済学、政治学、統計学、論理学）の成果を研究し、現在の実務の観察結果から研究のための仮説をたて、そして会計学それ自体の範囲内で研究を行う。したがって、理論と実務のいずれがより重要な源泉であるかを決めることはできない。」⁽⁶⁹⁾と、理論と実務のどちらが重要であるかを決定することはできないということ論証している。

そして、リトルトン「会計理論と会計実務は相互に必要とされることは明瞭である。両者は相互に他を完全にし、相互支持および相互啓蒙を行い、相互に他の欠陥を修正する傾向をもつ。実地によって習得される実務は、きわめて広範囲に直観、慣習、便宜性という要因に依存することになる。この傾向は、意識的な合理的判断を基礎とすることによって、実際上の決定と行為が容易とされうる理論の知識を作用させることによって緩和されることがありうる。」⁽⁷⁰⁾と、論証している。

会計理論の展開のなかで会計実務の役割は、具体的な行為、種々な経験の合理的な集約、建設的なプロセスなどによって促進され強化されるのである。

また、良質の実務は、事実に適合した相互関連性や、凝縮された経験のエッセンスや、新しく創出された合理的な実務などによって発展することになるのである。すなわち、実務は現実の会計状況の在り様や在り方などによって理論の枠組を規定づけることになる。理論は原則の展開や説明プロセスの正しい在り様などによって実務のフレームワークを条件づけることになる。そして、理論の役割は、理論の内容や体系を提示することであるから、その理論の内容・体系は、実務活動の際に求められる判断の源泉でなければならないのである。それゆえに、会計理論は内容や体系を確立し、会計実務の正当性を提示し、説明するプロセスであるということになるのである。ここに会計理論における原則（内容や体系に対する）の確立が強く要請されるのである。

では、原則 (principles) とは何であろうか。これもコンセプトに属することになるので、種々な考え方が可能になろう。一般的には、あらゆる場合に、あらゆるケースに対して同じように適用される普遍的な法則である、と認識されている。しかしながら、人間の都合によって造られた単なる通則や、慣習のような原則も存在する。したがって、原則は絶対的なものではなく、社会の環境や社会のシステムなどによって、ときには変更が許されるものでなければならない。この点が理念と異なることになる。原則は目的と行為との架け橋になることができるし、また経験を蓄積し、その中のエッセンスを、より高度な内容・体系として形成することもできるのである。

リトルトンによれば、原則とは「会計上の諸理念間の重要な関係を僅かな語に圧縮するため、簡潔な用語で示された解釈である。」⁽⁷¹⁾ と、定義されている。また、「原則は時として圧縮され過ぎるように思われるものがある。このことは、原則が簡潔に組成され、その語句に通常関連的定義を必要とするからであろう。しかしながら、このことは形成された原則の有用性を損じるものではなく、原則に存している制約を示すに過ぎない。原則は、はるかに長い解釈の集約的解釈であり、いわばその結晶である。」⁽⁷²⁾ と、定義している。

簡潔な文章は理解を深めることに役立つケースが多い。また圧縮された原則は、テーマを純化し、本質的なもののみを捉えることができるのである。

さらに、リトルトンは「会計上使用される原則について最も適切な辞書的意味は、原則を基本的真理と考えるものである。広い意味では右の考え方は会計原則に最もよく適合する。」⁽⁷³⁾と、原則は基本的真理であるから会計原則にもっともマッチすることを指摘している。そして、「原則を応用することが、あたかも法則が自然のある側面を簡潔に表現するため使用されているように、理論のある側面を簡潔に示すべきものであるとするならば、記述された原則が真実的、かつ基本的と称しうることを立証することよりも、原則がある事象を明確にしているかどうかを知ることの方が一層重要である。もし原則が重要性をもつ事象を明確にしているものであるならば、その原則は真実的基本的のものとして承認されるうることができる。」⁽⁷⁴⁾と、原則が重要事象を明示するものであれば、その原則は基本的なもの、ということになるのである。

また、リトルトンは「原則は、理念と目的、また慣習と理由を関連させうるものであるから、理念を一層明確にするのに役立つ。原則は行為と目的との相互関係を示しうるものであり、また経験をその本質的諸要素に蒸溜し、これら諸要素を、より理解し易い体系として構成するのに役立つことができる。理論が選択を行い、決定を行い、また矛盾を解決する指標となりうるのと同様に、会計原則の理解は、これらと同一の事態に対処するのに役立つ。このことは、総括勘定が補助元帳を代表する方法と同様に、原則が理論を代表するものであるからである。」⁽⁷⁵⁾と、原則の多面的な有用性を指摘している。このような論理過程を経て、「原則」が会計原則のような規範的なものに発展していくのである。

では、原則の特徴とは何であろうか。原則は実務や経験を土台にしているものであるから、原則と実務は相互補完の関係にあることになる。また、実務の側からみると、原則は実務にとって首尾一貫した体系と秩序を与えるこ

とになり有用であるということになろう。また、原則は目的（行為の理由づけ）や適切な手段（指示された行為）などに強く関連することになるので有益であることになる。そして、原則は実務の経験から機能的な論理によって導き出されるので、実証的な理論が形成され易いことになるのである。

リトルトンは「会計における行為は普遍法則に依存していないことは明瞭であり、また行為に関する可変的ルールはほとんど原則の名に値しないものである。にもかかわらず、結論的にいうならば会計原則 (Accounting Principles) は存在しうる。……会計はきわめて複雑な技術ではあるが、そのなかには正当に会計原則と呼ばれる理念が含まれている。……このような原則は、その本質およびその相互関係が、修辭的命題を忘れさせる程度に完全に人間の思考過程の一部となった場合に、はじめて最もよくその目的に適合しうるものであるということがいえるからである。」⁽⁷⁶⁾ と、原則が人間の思考過程の一部となった場合に、原則はその目的に極めて適合することを論証している。

ここで、会計原則について若干ふれておきたい。例えば、ベッドフォードによると、「会計原則の一般化された言明を支える“事実”あるいは証拠の妥当性なり正確性は質的に均一ではないのであるから、会計学は強力な支えとなる言明の基盤をもたないといえる。会計学は、物理学と違って、科学的に証明された事実を支えられていない。」⁽⁷⁷⁾ と、会計原則においても、その妥当性や正確性は質的に均一ではないので、会計学を強力にサポートすることにはならないことを論証している。たしかに、どこの国の会計原則でも理論的に完全なものは存在しないであろう。

すなわち、会計原則の性格上、どこの国の会計原則でも、一面では慣習的なものであり、経験的なものであり、実務的なものにならざるを得ないからである。つまり、会計命題や会計論理から演繹的に導き出されたもののみではなく、多くは歴史的に蓄積された会計の価値体系が年月の経過や多くの同意や合意によって認められたものである。具体的には、会計の環境、経験、慣習および法律、ルール、手続などによって、実務・実践の解釈や判断の基

盤として形成されてきたものである。それゆえに、将来においても継続して適用されうる内容と体系および枠組みなどを有しているもので、なければならないのである。

この点に関連して、リトルトン・ジンマーマンは「近代的会計活動の多様性について考えるとき人は、この独特な技術の基礎がそんなに昔から用意されていたということを知ってびっくりしている。そのことからごく自然の反作用として、これがどうして存在するようになったかということについての好奇心が生まれてくる。いかなる要求が人類の歴史のそんなに早くからこのような潜在力のある方法を生み出したのであろうか。観念のいかなる隠れた肥沃さがあの単純な基礎として近代的な会計実務の複雑な構造になるようにさせたのだろうか。」⁽⁷⁸⁾と、重い疑問を提示している。

そして、リトルトン・ジンマーマンは、この著のなかで、「会計理論の説明に対する手がかりの一つは、会計がそうではないところのものに注目することによって暗示されている。会計は、実利的なサービスに対するほどに強く論理的な論議を指向していない。会計は实际的な功績に関するほどには演繹的一般化に関心を示していない。会計方法は、技術論的であり、そのイデオロギーは、深遠な理論性がない。会計は数量的な単位（貨幣額）による分類を取扱うけれども、会計は、経済統計がそうであるほどには高度な数学との関連はない。会計によって使用されている素材（交換価値をもつ企業取引）は経済行為から生じるけれども、会計理論は、より論理的な隣接科学である経済理論がそうであるほどには、人間の動機づけの分析あるいはその基礎的命題を一層演繹的な理由づけに有用である他の命題にまで演繹的に拡大することに関心を示さない。」⁽⁷⁹⁾と論証している。

この引用文は、ジンマーマンと共著でリトルトンが晩年の 76 才のときに書かれたものである。それゆえ、会計と会計的なものに対して過不足なく、その実態が表現されている。そして、会計の理論性やその技術性および経済学や数学などとの係わり合いを的確に説明している。また、会計は論理的な

議論を志向しないし、演繹的なものにあまり関心を示さないし、その方法は技術論的であり、イデオロギーには深遠な理論性がない、と論述されている。さらに、会計は貨幣額計算を行うけれど高度な数学とは関連がないし、会計は経済理論ほどに人間の動機づけの分析などに関心を示さない。すなわち、会計は「ないないづくし」ということになるのであろう。このことは、裏をかえせば会計はまだまだ若い学問であり、これから大きく発展する可能性をもった学問体系であるということになるのである。

リトルトンの著書は、どの書も会計に対する深い洞察力と鋭い状況認識のなかからアプローチされ、精緻な検証のもとに導き出され、そして見事な帰納論理によって表現されている。とくに、この著の概念規定や定義・位置づけなどは、どの項目をとってみても、コンパクトで密度の高いものである。この卓越した論理構成と、その精緻な概念フレームワークおよび首尾一貫した理論構造、そして高密度で高次理念の内容・体系には、ただただ頭が下がるのみである。1974年に88才で没したが、会計に対して大きな偉業を成し遂げたといえよう。つまり、会計の生成・発展期に活躍し、大きな成果をあげ、同時に名声を博し、そしてその人柄ゆえに、多くの人々に尊敬された偉大で真摯な会計学者であったのである。

注

- (1) A.C. Littleton, Structure of Accounting Theory, 平井泰太郎序 大塚俊朗訳「会計理論の構造」 東洋経済新報社 昭和 32 年第二刷 この著は卓越した理論構成と精緻な概念フレームワークと、首尾一貫した論理構造によって論証されている。
- (2) 大塚俊朗訳「同上書」 3 頁
- (3) A.C. Littleton, V.K. Zimmerman, Accounting Theory : Continuity and change, 上田雅道訳「会計理論 ー連続と変化ー」 税務経理協会 昭和 51 年初版 15 頁
- (4) Shih Cheng Yu, The Structure of Accounting Theory, 久野光朗監訳「会計理論の構造 ー認識論と方法論ー」 同文館 昭和 57 年初版 9 頁
- (5) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, 水田金一監訳「ヘンドリクセン会計学 上巻」 同文館 昭和 45 年初版 3 頁
- (6) American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, 飯野利夫訳「基礎的会計理論」 国元書房 1985 年 16 版 1 頁
- (7) Norton M. Bedford, Income Determination Theory an Accounting Framework, 大藪俊哉 藤田幸男共訳「利益決定論 ー会計理論のフレームワークー」 中央経済社 昭和 59 年第 1 版 1 頁
- (8) 大塚俊朗訳「前掲書」 208 頁
- (9) W.A. Paton and A.C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 中島省吾訳「会社会計基準序説」 森山書房 1981 年改訳版 22 刷 1 頁
- (10) The American Institute of Certified Public Accountants, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, Statement of the Accounting Principles Board No.4, 川口順一訳「企業会計原則」 同文館 平成元年 7 版 42 頁
- (11) The Financial Accounting Standards Board, Statements of Financial Accounting Concepts, No.1, No.2, No.4, No.5, and No.6, 平松一夫 広瀬義州訳「FASB 財務会計の諸概念」 中央経済社 1994 年改訳新版 7 頁
- (12) 平松一夫 広瀬義州訳「同上書」 7 ～ 8 頁
- (13) Richard Mattessich, Accounting and Analytical Methods, 越村信三郎訳 遠藤久夫 廿口出芳郎 佐藤尚志訳「会計と分析的方法 上巻」 同文館 昭和 47 年初版 序文Ⅻ頁

- (14) George O. May, Financial Accounting a Distillation of Experience, 木村重義訳
「財務会計 ー経験の蒸留ー」 ダイヤモンド社 昭和 32 年初版 3 頁
- (15) Robert N. Anthony, Future Direction For Financial Accounting, 佐藤倫正訳
「アンソニー財務会計論 ー将来の方向ー」 白桃書房 1991 年 2 版 要約 V 頁
- (16) R.J. Chambers, Accounting Evaluation and Economic Behavior, 塩原一郎訳
「現代会計学原理 ー思考と行動における会計の役割ー 上」 創成社 1984 年初版
序文 2 頁
- (17) 塩原一郎訳「同上書」 43 頁
- (18) The Financial Accounting Standards Board, Scope and Implications of the
Conceptual Frame-work Project, and Statements of Financial Accounting Con-
cepts, No.1, No.2, No.4, 森川八洲男監訳 小栗崇資・佐藤信彦・原陽一共訳「現
代アメリカ会計の基礎概念 ーFASB 財務会計概念報告書ー」 白桃書房 昭和 63
年初版 5 頁
- (19) D.R. Ladd, Contemporary Corporate Accounting and The Public, 不破貞春
今福愛志訳「現代会社会計論」 同文館 昭和 45 年初版 13 頁
- (20) 中島省吾訳「前掲書」 9 頁
- (21) 大塚俊朗訳「前掲書」 195 頁
- (22) 大塚俊朗訳「同上書」 196 頁
- (23) 大塚俊朗訳「同上書」 197 頁
- (24) R.F. Salmonson, Basic Financial Accounting Theory, 松尾憲橘訳「サルモンソ
ン現代会計学」 同文館 昭和 46 年初版 3 頁
- (25) Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, Postive Accounting Theory, 須田一
幸訳「実証理論としての会計学」 白桃書房 1993 年 2 刷 1 ~ 2 頁
- (26) 大塚俊朗訳「前掲書」 198 頁
- (27) 大塚俊朗訳「同上書」 200 ~ 201 頁
- (28) 大塚俊朗訳「同上書」 201 頁
- (29) Robert R. Sterling, Toward a Science of Accounting, 塩原一郎訳「科学的会計
の理論」 税務経理協会 平成 7 年初版 16 頁
- (30) 大塚俊朗訳「前掲書」 208 頁
- (31) 大塚俊朗訳「同上書」 208 頁
- (32) 大塚俊朗訳「同上書」 208 頁
- (33) 大塚俊朗訳「同上書」 208 頁

- (34) 大塚俊朗訳「同上書」 208～209 頁
- (35) 大塚俊朗訳「同上書」 209 頁
- (36) 大塚俊朗訳「同上書」 209～210 頁
- (37) 大塚俊朗訳「同上書」 210～212 頁
- (38) 大塚俊朗訳「同上書」 212 頁
- (39) 大塚俊朗訳「同上書」 212～213 頁
- (40) 大塚俊朗訳「同上書」 214 頁
- (41) 大塚俊朗訳「同上書」 215 頁
- (42) 大塚俊朗訳「同上書」 215～216 頁
- (43) 大塚俊朗訳「同上書」 216 頁
- (44) 大塚俊朗訳「同上書」 219～220 頁
- (45) 大塚俊朗訳「同上書」 220 頁
- (46) 大塚俊朗訳「同上書」 220 頁
- (47) 大塚俊朗訳「同上書」 221 頁
- (48) 大塚俊朗訳「同上書」 221～222 頁
- (49) 大塚俊朗訳「同上書」 222 頁
- (50) 久野光朗訳「前掲書」 3 頁
- (51) 大塚俊朗訳「前掲書」 222 頁
- (52) 塩原一郎訳「前掲書」 13～14 頁
- (53) 越村信三郎監訳「前掲書」 12 頁
- (54) 大塚俊朗訳「前掲書」 223～224 頁
- (55) 木村重義訳「前掲書」 3 頁
- (56) 大塚俊朗訳「前掲書」 309 頁
- (57) Cheryl R. Lehman, Accounting's Changing Role in Social Conflict, 岡本治雄訳
「現代会計の社会的役割」 中央経済社 平成 8 年初版 45～46 頁
- (58) 大塚俊朗訳「前掲書」 311～312 頁
- (59) 大塚俊朗訳「同上書」 309～310 頁
- (60) 大塚俊朗訳「同上書」 310 頁
- (61) 中島省吾訳「前掲書」 1 頁
- (62) 大塚俊朗訳「前掲書」 310 頁
- (63) Maurice Moonitz, The Basic Postulates of Accounting, 佐藤孝一 新井清光共
訳「アメリカ公認会計士協会 会計公準と会計原則」 中央経済社 昭和 37 年

76～77 頁

- (64) Institute of Chartered Accounting in England and Wales, Accounting Standards Committee, Statements of Standard Accounting Practice, 田中弘 原光世訳「イギリス会計基準書 第2版」 平成6年第2版 27 頁
- (65) 大塚俊朗訳「前掲書」 311 頁
- (66) James W. Pattillo, The Foundation of Financial Accounting, 飯岡透 中原章吉共訳「パッチロ財務会計の基礎」 同文館 昭和45年初版 86 頁
- (67) 大塚俊朗訳「前掲書」 201 頁
- (68) 大塚俊朗訳「同上書」 202 頁
- (69) 大藪俊哉 藤田幸男共訳「前掲書」 2 頁
- (70) 大塚俊朗訳「前掲書」 205 頁
- (71) 大塚俊朗訳「同上書」 217 頁
- (72) 大塚俊朗訳「同上書」 217 頁
- (73) 大塚俊朗訳「同上書」 218 頁
- (74) 大塚俊朗訳「同上書」 219 頁
- (75) 大塚俊朗訳「同上書」 219 頁
- (76) 大塚俊朗訳「同上書」 251～252 頁
- (77) 大藪俊哉 藤田幸男共訳「前掲書」 3～4 頁
- (78) 上田雅通訳「前掲書」 3 頁
- (79) 上田雅通訳「同上書」 5～6 頁